



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15504.017429/2008-06
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.414 – 2ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BELFAR LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2006

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE.
RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Elias Sampaio Freire. Votou pelas conclusões o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 24/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Adriano Gonzales Silverio (suplente convocado), Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu art. 32, inciso IV e § 5º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 c/c o art. 225, inciso IV e § 4º do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que consiste em apresentação, pela empresa, da GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, com dados correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fl. 06), a empresa deixou de declarar em GFIP: (a) valores referentes à parte de pagamentos efetuados a segurados empregados e referentes às rescisões de contrato de trabalho de segurados empregados demitidos; (b) valores referentes a valores pagos a título de assistência médico-odontológica plano de saúde/UNIMED - BH em benefício de determinados segurados empregados e (c) valores referentes às remunerações ou retribuições pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais (serviços prestados por terceiros — pessoas físicas).

O período do lançamento abrangeu competências de novembro de 2005 a março de 2006, com o crédito tributário tendo constituído através do AI 37.190.042-5 (fls. 01 a 28), cientificado ao contribuinte em 07/10/2008 (fl. 28).

A propósito, o Acórdão nº 2.403-000.996, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 319 a 332), julgado na sessão plenária de 20 de janeiro de 2013, por unanimidade de votos, optou por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Transcreve-se a ementa e decisão do julgado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2006 Ementa:

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo

da sua prática.

COMISSÕES. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Comissões pagas a não empregados por serviços prestados à empresa são

tributados como remuneração a contribuintes individuais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, em dar

provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao

contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32A da Lei 8.212/91, na redação dada pela

Lei 11.941/2009. Votaram pelas conclusões na questão dos representações comerciais os

Conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Jhonatas Ribeiro Da Silva e Ivacir Júlio de Souza. Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou recurso especial de divergência, com fulcro no art. 67, inciso II, do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (fls. 336 a 344), onde questiona a retroatividade do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, para fins de determinação da multa aplicável.

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou recurso especial de divergência, com fulcro no art. 67, inciso II, do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (e-fls. 197 a 205), onde questiona a retroatividade do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, para fins de determinação da multa aplicável.

Ainda, no mesmo recurso especial, aponta a Fazenda Nacional que deva ser aplicada retroativamente não a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, quando as contribuições destinadas a Seguridade Social também foram devidamente recolhidas. Entende a propósito que, quando, como no caso em questão, houver também

lançamento através de NFLD da obrigação principal, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44, inciso I da Lei 9.430/96).

Nessa linha de raciocínio, a NFLD e o Auto de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449. Tal posicionamento estaria sustentado no âmbito do acórdão ora adotado como paradigma pela recorrente, proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção deste CARF (Acórdão nº. 2401-00.127). Propugna, assim, pela reforma do recorrido, de forma que seja determinada a aplicação mais benéfica decorrente da comparação entre as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do despacho de e-fls. 206/207, em 25 de junho de 2012. Cientificado em 30 de outubro de 2012 (e-fl. 206), o contribuinte não ofereceu contrarrazões.

Encaminham-se, assim, os autos, agora a esta Câmara Superior para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

Lei 5.172/66 (CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.(g.n.)

Lei 8.212/1991 (Redação anterior):

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora (g.n.),** nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício (g.n.) relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:

(...)

II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escrever livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)**).*

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (**lançamento de obrigação principal**) e auto de infração (**no caso de obrigação acessória**)

convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Fundamental notar ter decorrido a constituição da multa, originada pelo descumprimento de obrigação acessória em questão nos presentes autos, de procedimento de ofício.

Pelo exposto, no caso em questão, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que, nos períodos para os quais a obrigação principal não tenha sido excluída em decisão administrativa definitiva, a penalidade referente ao presente AI por descumprimento de obrigação acessória, acrescida à penalidade decorrente do lançamento da obrigação principal (via NFLDs ou AIs), seja limitada ao percentual de 75%.

Por sua vez, para os períodos em que a obrigação principal tiver sido afastada em decisão definitiva, restará devida a multa, a ser calculada consoante decidido no acórdão recorrido, ressaltando que sua redução a zero implicaria *reformatio in pejus*.

Esclarecendo, na fase de execução desta decisão, será necessário considerar em conjunto os lançamentos de obrigação principal e acessória, para que se aplique:

a) nas competências em que a obrigação principal não tenha sido excluída, a situação mais benéfica para a contribuinte dentre as abaixo:

Processo nº 15504.017429/2008-06
Acórdão n.º 9202-003.414

CSRF-T2
Fl. 358

a.1) a soma das multas, aplicadas no presente Auto de Infração e no lançamento da obrigação principal, respectivamente previstas nos art. 32, IV, §, 5º. e no art. 35, II da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991; ou

a.2) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

b) nas competências em que a obrigação principal tenha sido excluída, a multa, conforme decidido no acórdão recorrido.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos